



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Gde D, W-Straße 25/30, vom 2. März 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes F vom 23. Februar 2009 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2008 entschieden:

Der Berufung wird im Umfang der Berufungsvorentscheidung teilweise Folge gegeben.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe wird auf die Berufungsvorentscheidung vom 29. April 2009 verwiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz: Bw.) bezog im Berufungsjahr nichtselbständige Einkünfte bei der J GmbH. Sein Wohnsitz befand sich im Berufungsjahr in Gde D, W-Straße 25, Top 30.

Nach elektronischer Einreichung der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2008 wurde der Bw. mit Bescheid vom 23. Februar 2009 zur Einkommensteuer für das Jahr 2008 veranlagt.

Mit vom Finanzamt F als Berufung gewerteter Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2008 vom 2. März 2009 begehrte der Bw. neben der Gewährung des Alleinverdienerabsetzbetrages noch unter dem Titel *„Pendlerpauschale“* die Berücksichtigung eines jährlichen Pauschbetrages von 350,00 € als Werbungskosten.

Im Rahmen eines Vorhalteverfahrens [vgl. Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 5. März 2009, wonach der Bw. ersucht wurde, bekannt zu geben, für welche Strecke er das Pendlerpauschale (genaue Adressangabe der Wohnung und der Arbeitsstätte) beantrage und wie seine täglichen Arbeitszeiten (Dienstbeginn/-ende) im Jahr 2008 waren] gab der Bw. mit am 24. April 2009 beim Finanzamt eingereichten Schreiben an, dass er von D, W-Straße 25, zur Fa. Bm (Wx) in b, R-Straße, (ca. 12 km) zu fahren habe und weiters dass die Tagschicht von 5.57 Uhr bis 14.00 Uhr, die Nachmittagsschicht von 14.00 Uhr bis 22.03 Uhr und die Nachtschicht von 22.03 Uhr bis 5.57 Uhr dauere.

Mit Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 2008 vom 28. April 2009 gab das Finanzamt der Berufung teilweise Folge; dabei gewährte es einerseits den geltend gemachten Alleinverdienerabsetzbetrag und ließ andererseits aber das beantragte Pendlerpauschale unberücksichtigt; begründend führte es dazu Folgendes aus:

“Da für die Strecke Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung zu den angeführten Arbeitszeiten die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel in Kombination mit Individualverkehrsmitteln im Sinne des § 16 EStG 1988 möglich und zumutbar gewesen ist, steht ihnen das erhöhte Pendlerpauschale nicht zu (Wohnung bis D Bahnhof Individualverkehrsmittel, D Bahnhof bis b Bahnhof bzw. Haltestelle Rb, bis Arbeitgeber Fußweg).“

Mit am 20. Mai 2009 beim Finanzamt F eingelangten Schreiben beantragte der Bw., die gegenständliche Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen; dadurch galt die Berufung wiederum als unerledigt. Im Vorlageantrag wiederholte der Bw. im Wesentlichen sein Vorbringen im Rahmen der oben dargelegten Vorhaltsbeantwortung und erklärte ergänzend, dass ihm bezogen auf seine Arbeitszeiten keine öffentlichen Verkehrsmittel zur Verfügung stünden.

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung erwogen:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Nach Z 6 dieser Gesetzesstelle zählen zu den Werbungskosten die Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte.

Intention des Gesetzgebers des EStG 1988 war es, durch Neuregelung der Absetzbarkeit von Kosten für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte den bis dahin steuerlich begünstigten, aus umweltpolitischer Sicht aber unerwünschten Individualverkehr einzudämmen und die Bevölkerung zum Umsteigen auf öffentliche Verkehrsmittel zu bewegen (VwGH 16.7.1996, 96/14/0002, 0003). Vor diesem Hintergrund wurde § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 geschaffen und ist diese Bestimmung daher so zu verstehen und auszulegen.

Die Kosten der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Arbeitsweg) sind grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 EStG 1988) abgegolten, der allen aktiven Arbeitnehmern unabhängig von den tatsächlichen Kosten zusteht.

Werbungskosten in Form des Pendlerpauschales gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 stehen grundsätzlich nur dann zu, wenn

- entweder der Arbeitsweg eine Entfernung von mindestens 20 Kilometer umfasst (sog. kleines Pendlerpauschale) oder
- die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumindest hinsichtlich des halben Arbeitsweges nicht möglich oder nicht zumutbar ist und der Arbeitsweg mindestens zwei Kilometer beträgt (sog. großes Pendlerpauschale).

In zeitlicher Hinsicht müssen die entsprechenden Verhältnisse im Lohnzahlungszeitraum überwiegend (dh. an mehr als der Hälfte der Arbeitstage im Lohnzahlungszeitraum) gegeben sein.

Bei Wechselschicht ist nicht der einzelne Lohnzahlungszeitraum maßgebend, sondern der Zeitraum, für den der Wechselschichtdienst in einem bestimmten Rhythmus festgelegt ist. Fallen in einen Lohnzahlungszeitraum zwei oder mehrere Wechselschicht-Teilzeiträume, ist für den Lohnzahlungszeitraum auf das Überwiegen abzustellen.

Beträgt die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt, mehr als 20 Kilometer und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, dann sind die in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b iVm § 124b Z 138 bzw. Z 146 lit. b EStG 1988 genannten Pauschbeträge zu berücksichtigen.

Danach beträgt das sog. kleine Pendlerpauschale:

ENTFERNUNG	PAUSCHBETRÄGE AB 1.7.2007			PAUSCHBETRÄGE AB 1.7.2008		
	jährlich	monatlich	täglich	jährlich	monatlich	täglich
ab 20 km	546,00 €	45,50 €	1,52 €	630,00 €	52,50 €	1,75 €
ab 40 km	1.080,00 €	90,00 €	3,00 €	1.242,00 €	103,50 €	3,45 €
ab 60 km	1.614,00 €	134,50 €	4,48 €	1.857,00 €	154,75 €	5,16 €

Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum **überwiegend** die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte **zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar**, dann werden gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c iVm § 124b Z 138 bzw. Z 146 lit. b EStG 1988 an Stelle der Pauschbeträge nach lit. b leg. cit. folgende Pauschbeträge (sog. großes Pendlerpauschale) berücksichtigt:

<i>ENTFERNUNG</i>	<i>PAUSCHBETRÄGE AB 1.7.2007</i>			<i>PAUSCHBETRÄGE AB 1.7.2008</i>		
	<i>jährlich</i>	<i>monatlich</i>	<i>täglich</i>	<i>jährlich</i>	<i>monatlich</i>	<i>täglich</i>
ab 2 km	297,00 €	24,75 €	0,83 €	342,00 €	28,50 €	0,95 €
<i>ab 20 km</i>	<i>1.179,00 €</i>	<i>98,25 €</i>	<i>3,28 €</i>	<i>1.356,00 €</i>	<i>113,00 €</i>	<i>3,77 €</i>
<i>ab 40 km</i>	<i>2.052,00 €</i>	<i>171,00 €</i>	<i>5,70 €</i>	<i>2.361,00 €</i>	<i>196,75 €</i>	<i>6,56 €</i>
<i>ab 60 km</i>	<i>2.931,00 €</i>	<i>244,25 €</i>	<i>8,14 €</i>	<i>3.372,00 €</i>	<i>281,00 €</i>	<i>9,37 €</i>

Unzumutbarkeit der Benützung von Massenverkehrsmitteln ist nach der Verwaltungspraxis (vgl. Sailer/Bernold/Mertens, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2008, Frage 16/23 zu § 16 EStG 1988; vgl. auch Lohnsteuerrichtlinien 2002, Rz 253 ff) nur dann gegeben,

- wenn auf der gesamten Fahrtstrecke kein Massenbeförderungsmittel verkehrt oder
- wenn auf mehr als der halben Fahrtstrecke kein Massenverkehrsmittel verkehrt oder
- wenn zu Beginn oder Ende der Arbeitszeit kein (oder zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke kein) Massenbeförderungsmittel verkehrt (Unzumutbarkeit wegen tatsächlicher Unmöglichkeit),
- wenn eine (dauernde) starke Gehbehinderung vorliegt (Bescheinigung gemäß § 29b der Straßenverkehrsordnung; Unzumutbarkeit wegen Gehbehinderung) sowie
- wenn die Wegzeit bei Benützung des Massenbeförderungsmittels hinsichtlich der Dauer nicht zumutbar ist (Unzumutbarkeit wegen langer Anfahrtszeit). Unzumutbarkeit liegt vor, wenn folgende Wegzeiten überschritten werden:

<i>EINFACHE WEGSTRECKE</i>	<i>ZUMUTBARE WEGZEIT</i>
<i>unter 20 km</i>	<i>1,5 Stunden</i>
<i>ab 20 km</i>	<i>2 Stunden</i>
<i>ab 40 km</i>	<i>2,5 Stunden</i>

Die Wegstrecke bemisst sich im Falle der Zumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels nach den Tarifikilometern zuzüglich Anfahrts- oder Gehwege zu den jeweiligen Ein- und Ausstiegstellen. Im Falle der Unzumutbarkeit ist die kürzeste Straßenverbindung heranzuziehen.

Die Wegzeit umfasst die Zeit vom Verlassen der Wohnung bis zum Arbeitsbeginn oder vom Verlassen der Arbeitsstätte bis zur Ankunft in der Wohnung, also Gehzeit oder Anfahrtszeit zur Haltestelle des öffentlichen Verkehrsmittels, Fahrzeit mit dem öffentlichen Verkehrsmittel, Wartezeiten (bei Anschlüssen) usw. Stehen verschiedene öffentliche Verkehrsmittel zur Verfügung, ist bei Ermittlung der Wegzeit immer von der Benützung des schnellsten öffentlichen

Verkehrsmittels (zB Schnellzug statt Regionalzug, Eilzug statt Autobus) auszugehen. Darüber hinaus ist eine optimale Kombination zwischen Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel (zB Park and Ride) zu unterstellen. Im Falle des Bestehens einer gleitenden Arbeitszeit berechnet sich die Wegstrecke nach der optimal möglichen Anpassung von Arbeitsbeginn und Arbeitsende an die Ankunfts- bzw. Abfahrtszeit des Verkehrsmittels; dementsprechend bleiben damit zB Wartezeiten zwischen der Ankunft bei der Arbeitsstätte und dem Arbeitsbeginn unberücksichtigt. Liegen Wohnort und Arbeitsstätte innerhalb eines Verkehrsverbundes, wird Unzumutbarkeit infolge langer Reisedauer im Allgemeinen nicht gegeben sein [vgl. Sailer/Bernold/Mertens, a.a.O., Seiten 159 und 211 f; Schuch, Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Pendler-Pauschale), in: ÖStZ 1988, Seiten 316 ff].

Uneinigkeit besteht im konkreten Fall darüber, ob das sog. große Pendlerpauschale nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 für eine einfache Fahrtstrecke ab 2 km zu berücksichtigen ist.

Eingangs wird darauf hingewiesen, dass die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels auch dann zumutbar ist, wenn man einen Teil der Wegstrecke zB mit einem eigenen Fahrzeug zurücklegen muss. Nur wenn dieser Anfahrtsweg (mit dem Pkw) mehr als die Hälfte der Gesamtfahrtstrecke beträgt, ist die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels unzumutbar. Einer derartigen Aufteilung der einfachen Fahrtstrecke in Verwendung öffentlicher Verkehrsmittel und privater Verkehrsmittel ist daher vor dem Hintergrund des Gesetzeswortlautes *„der halben Fahrtstrecke“* nicht entgegen zu treten; die Unterstellung einer optimalen Kombination zwischen Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel entspricht durchaus der Anordnung des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 (vgl. Doralt, EStG⁹, § 16 Tz 108 ff; Sailer/Bernold/Mertens, a.a.O., Frage 16/12 zu § 16 EStG 1988; Lohnsteuerrichtlinien 2002, Rz 257; zur Kombination eines privaten Verkehrsmittels mit Massenbeförderungsmitteln siehe auch VwGH 24.9.2008, 2006/15/0001; VwGH 28.10.2008, 2006/15/0319).

Unter Zugrundelegung der obigen rechtlichen Überlegungen ist im gegenständlichen Fall für die Zurücklegung der Wegstrecke zwischen der Wohnung des Bw. (W-Straße 25, Gde D) und dem Bahnhof D eine Fahrt mit dem (Privat-)Pkw (nach Routenplaner *„ViaMichelin“* - empfohlene Strecke: Entfernung: 1,6 km, Zeit: 3 Minuten; siehe auch den Dr Stadtplan unter <http://www.D.at/ext/stplan/index.html>), eine ÖBB-Zugfahrt vom Bahnhof D nach Bahnhaltestelle b R (10 Tarif km; 12 Minuten mit dem Regionalzug) sowie ein Fußweg von der Bahnhaltestelle b R zur Arbeitsstätte des Bw. (J GmbH, Wx - P, R-Straße 80, Gd b; ca. 1,1 km nach Routenplaner *„ViaMichelin“*; ca. 15 Minuten; siehe auch den Br Stadtplan unter <http://www.b.at/index.php?id=95>) zu unterstellen.

Bezogen auf die Dienstzeiten des Bw. im Berufungsjahr [entsprechend dem oben dargestellten Berufungsvorbringen arbeitete der Bw. in drei Schichten (Tagschicht: 5.57 Uhr - 14.00 Uhr, Nachmittagsschicht: 14.00 Uhr - 22.03 Uhr, Nachtschicht: 22.03 Uhr - 5.57 Uhr)] war im konkreten Fall daher von folgendem Arbeitsweg des Bw. (Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung) bzw. von folgenden Abfahrts- und Ankunftszeiten (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt und bei der Arbeitsstätte) auszugehen [vgl. die Kursbücher des Verkehrsverbundes Vorarlberg, Fahrplan 08 (gültig vom 9. Dezember 2007 bis 13. Dezember 2008) sowie Fahrplan 09 (gültig vom 14. Dezember 2008 bis 12. Dezember 2009)]:

Hinfahrt:

Arbeitsbeginn 5.57 Uhr:

Pkw Wohnung in D ab ca. 5.15 Uhr/D Bahnhof an 5.18 Uhr, Park- bzw. Umsteigezeit ca. 9 Minuten, ÖBB-Regionalzug Bahnhof D ab 5.27 Uhr/Bahnhaltestelle b R an 5.39 Uhr, Fußweg (ca. 15 Minuten) ab Bahnhaltestelle b R zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 5.54 Uhr, Wartezeit bis 5.57 Uhr,

Arbeitsbeginn 14.00 Uhr:

Pkw Wohnung in D ab ca. 13.15 Uhr/D Bahnhof an 13.18 Uhr, Park- bzw. Umsteigezeit ca. 9 Minuten, ÖBB-Regionalzug Bahnhof D ab 13.27 Uhr/Bahnhaltestelle b R an 13.39 Uhr, Fußweg (ca. 15 Minuten) ab Bahnhaltestelle b R zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 13.54 Uhr, Wartezeit bis 14.00 Uhr,

Arbeitsbeginn 22.03 Uhr:

Pkw Wohnung in D ab ca. 21.15 Uhr/D Bahnhof an 21.18 Uhr, Park- bzw. Umsteigezeit ca. 9 Minuten, ÖBB-Regionalzug Bahnhof D ab 21.27 Uhr/Bahnhaltestelle b R an 21.39 Uhr, Fußweg (ca. 15 Minuten) ab Bahnhaltestelle b R zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 21.54 Uhr, Wartezeit bis 22.03 Uhr;

Rückfahrt:

Arbeitsende 14.00 Uhr:

Fußweg (ca. 15 Minuten) ab Arbeitsstätte zur Bahnhaltestelle b R, Wartezeit, ÖBB-Regionalzug Bahnhaltestelle b R ab 14.19 Uhr/Bahnhof D an 14.31 Uhr, Umsteigezeit auf Pkw ca. 5 Minuten, Pkw D Bahnhof ab ca. 14.36 Uhr/Wohnung des Bw. in D an 14.39 Uhr,

Arbeitsende 22.03 Uhr:

Fußweg (ca. 15 Minuten) ab Arbeitsstätte zur Bahnhaltestelle b R, Wartezeit, ÖBB-Regionalzug Bahnhaltestelle b R ab 22.19 Uhr/Bahnhof D an 22.31 Uhr, Umsteigezeit auf Pkw ca. 5 Minuten, Pkw D Bahnhof ab ca. 22.36 Uhr/Wohnung des Bw. in D an 22.39 Uhr,

Arbeitsende 5.57 Uhr:

Fußweg (ca. 15 Minuten) ab Arbeitsstätte zur Bahnhaltestelle b R, Wartezeit, ÖBB-Rex Bahnhaltestelle b R ab 6.14 Uhr/Bahnhof D an 6.21 Uhr (alternativ auch: ÖBB-Regionalzug Bahnhaltestelle b R ab 6.19 Uhr/Bahnhof D an 6.31 Uhr), Umsteigezeit auf Pkw ca. 5 Minuten, Pkw D Bahnhof ab ca. 6.26 Uhr/Wohnung des Bw. in D an 6.29 Uhr.

Angesichts dieser Verkehrsverbindungen gelangte der Unabhängige Finanzsenat zur Überzeugung, dass dem Bw. im streitgegenständlichen Zeitraum überwiegend (an mehr als der Hälfte seiner Arbeitstage) auf weit mehr als dem halben Arbeitsweg zur erforderlichen Zeit ein öffentliches Verkehrsmittel zur Verfügung stand und damit im konkreten Fall Unzumutbarkeit der Benützung von Massenverkehrsmitteln wegen tatsächlicher Unmöglichkeit nicht vorliegt. Abschließend sei noch erwähnt, dass die Gewährung des sog. großen Pendlerpauschales ***ausschließlich nach objektiven Kriterien der Benutzungsmöglichkeit des öffentlichen Verkehrsmittels*** zu beurteilen ist.

Die Prüfung, ob Unzumutbarkeit wegen Gehbehinderung vorliegt, erübrigt sich gegenständlich, da der Bw. laut Aktenlage nicht dauernd stark gehbehindert ist und Derartiges auch nicht behauptet hat.

Zur Frage, ob gegenständlich von Unmöglichkeit wegen langer Anfahrtszeit auszugehen ist oder nicht, ist Folgendes zu sagen:

Davon ausgehend, dass gegenständlich die oben dargestellte einfache Wegstrecke (bei Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln bzw. bei kombinierter Benutzung öffentlicher und privater Verkehrsmittel) - nach Aufrundung der einzelnen Wegstrecken (vgl. Sailer/Bernold/Mertens, a.a.O., Frage 16/22 zu § 16 EStG 1988) - ca. 14 Kilometer beträgt, dann stünde dem Bw. nach der oben dargestellten, der einheitlichen Verwaltungsübung dienenden Verwaltungspraxis für deren Zurücklegung eineinhalb Stunden zur Verfügung.

Bezogen auf diese Verwaltungspraxis kann entsprechend der obigen Darstellung des Arbeitsweges des Bw. (Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung) bzw. der Abfahrts- und Ankunftszeiten (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt und bei der Arbeitsstätte), wonach sich für die Hin- und Rückfahrt eine einfache Fahrtzeit von max. 48 Minuten ergibt, nicht davon gesprochen werden, dass die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels im fraglichen Zeitraum überwiegend bzw. an mehr als der Hälfte der Arbeitstage unzumutbar gewesen wäre. Die Wegzeit liegt gegenständlich jedenfalls unter eineinhalb Stunden.

Angesichts der obigen Überlegungen kann im Berufungsfall von der Erfüllung des Tatbestandes *„Unzumutbarkeit“*, den der Gesetzgeber für die Zuerkennung des „großen“ Pendlerpauschales voraussetzt, keine Rede sein und war daher das diesbezügliche Berufungsbegehren als unbegründet abzuweisen.

Es war daher - gerade auch im Sinne einer gleichmäßigen Besteuerung aller Steuerpflichtigen - spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 22. Juli 2009